

## **ÁREA TEMÁTICA C. CONTABILIDADE E RELATO AMBIENTAL**

**Título – Evidências sobre a NCRF 26: ensino aprendizagem e aplicação prática**

**Resumo:** As matérias ambientais enquadram-se na política ambiental comunitária e não constam da regulamentação contabilística internacional, nomeadamente do IASB. Não obstante, constituem parte integrante do normativo aplicável em Portugal, são objeto de estudo na licenciatura em Contabilidade e Finanças em Setúbal e, por isso, a forma como os discentes percecionam a temática é importante, não apenas no contexto de ensino aprendizagem, mas também num contexto de qualidade da informação financeira.

**Palavaras chave:** Ensino aprendizagem / matérias ambientais / divulgação

# Evidências sobre a NCRF 26: ensino aprendizagem e aplicação prática

## Índice

Introdução.....	2
1. Contextualização histórica .....	3
Política ambiental comunitária .....	3
2. Enquadramento conceptual – a NCRF 26 .....	9
Reconhecimento e Mensuração .....	11
Apresentação e Divulgação .....	12
3. A aplicação prática .....	14
A informação pré-existente.....	14
Relato Financeiro I e Relato Financeiro II .....	15
Simulação Empresarial .....	17
Conclusão .....	19
Referências bibliográficas .....	20

## Introdução

Do normativo internacional emanado pelo IASB não constam as Matérias Ambientais. No entanto, o Sistema de Normalização Contabilística, em vigor em Portugal, contempla a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001 e inclui a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 26, sobre este tema.

Na licenciatura em Contabilidade e Finanças da Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE) do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS) as Matérias Ambientais são abordadas nas aulas teóricas de Relato Financeiro I, o cumprimento dos requisitos de divulgação é apreciado num trabalho de grupo para avaliação em Relato Financeiro II, e os alunos de Simulação Empresarial são chamados a aplicar a NCRF 26.

No presente trabalho procurámos explorar o processo de ensino aprendizagem na divulgação das matérias ambientais, no contexto do Relato Financeiro, com base na experiência discente nos anos letivos 2016/2017 e 2017/ 2018.

Aparentemente as matérias ambientais são entendidas numa perspetiva teórica e que, também aparentemente, a compreensão dos efeitos práticos não é intuitiva.

O objetivo deste trabalho é aferir acerca da forma de exposição da matéria e sua adequabilidade no processo de ensino aprendizagem, e avaliar da pertinência do desenvolvimento de um estudo sobre a qualidade de informação prestada pelas empresas que aplicam a NCRF 26.

## 1. Contextualização histórica

### Política ambiental comunitária

O “ambiente (...) sempre conheceu dificuldades. O ruído era um problema na Roma antiga; o tráfico bloqueava as ruas de Paris no século XVIII (...)” mas foi a revolução industrial que impulsionou a “proliferação da poluição e as perturbações que afligem as vidas dos residentes urbanos (...)”<sup>1</sup>.

A industrialização dos países e o subsequente crescimento da população mundial com acesso à energia proveniente dos combustíveis fósseis conduziram ao aumento do consumo dos mesmos.

Este aumento da utilização dos combustíveis fósseis levou a uma maior permeabilização à radiação solar retida na Terra, relativamente, à reexpedida e, por sua vez, à diminuição da camada de ozono, reduzindo a proteção contra os raios ultravioleta.

O reconhecimento do impacto negativo do desenvolvimento económico sobre o ambiente foi gradual. Foi acontecendo à medida que os mesmos avanços tecnológicos que, por um lado, causaram o problema, por outro, permitiram avançar possíveis soluções.

A observação dos fenómenos marítimos e atmosféricos e o registo de dados perspetivaram alterações climáticas, nomeadamente o acréscimo na temperatura do ar, e o consequente aumento do nível do mar.

Estes acontecimentos prejudicarão “a sustentabilidade do estilo de vida de muitas populações, especialmente nas regiões em desenvolvimento, aumentando a vulnerabilidade à pobreza e às privações sociais<sup>2</sup>” podendo amplificar a insegurança e a violência.

Assim, as regiões com estruturas governativas e económicas mais sólidas acabarão por ser procuradas e demograficamente pressionadas.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Livro verde sobre ambiente urbano, pág.13

<sup>2</sup> Schubert et al 2008, pág 1

<sup>3</sup> Schubert et al, 2008, pág 134-136

O desenvolvimento de políticas ambientais tornou-se, portanto, uma necessidade, e várias foram as organizações que as estudaram, aplicaram e aprofundaram, com orientações que influenciaram de alguma forma as que hoje existem.<sup>4</sup>

A primeira conferência sobre o ambiente realizou-se em Estocolmo, em 1972, sob a égide da ONU, e foi considerada o arranque formal das políticas públicas ambientais no contexto internacional.<sup>5</sup>

Na Cimeira de Paris, também em 1972, os seis países signatários do Tratado de Roma, e os três que, em janeiro de 1973, fariam parte da primeira etapa do alargamento, assumiram a carência de uma política ambiental comunitária e decidiram desenhar um programa de ação que a operacionalizasse.

O primeiro Programa de Ação sobre o Ambiente surgido na Comunidade Económica Europeia (CEE), deu cumprimento ao estabelecido no Tratado de Roma, e vigorou entre 1973 e 1977.

O segundo Programa de Ação, seguido entre 1977 e 1981, concentrou-se nos transportes e manteve a mesma linha de orientação, numa perspetiva de correção da poluição.

Em dezembro de 1983, a Assembleia Geral da ONU, nomeou uma Comissão Mundial para o Ambiente e Desenvolvimento, que ficou conhecida por Comissão Brundtland<sup>6</sup>, com a missão de unir os países em busca do desenvolvimento sustentável, dada a profunda degradação dos recursos naturais.

O terceiro Programa de Ação sobre o Ambiente da CEE compreendeu o período 1982-1986, e foi essencialmente baseado num dos princípios da política ambiental comunitária, o princípio da prevenção.

No Ato Único Europeu, cuja entrada em vigor sucedeu em 1987, a questão do Ambiente foi formalmente assumida, e o texto do documento tornou-se a primeira base jurídica da política ambiental comunitária.

---

<sup>4</sup> Verdecia e Silva (2012)

<sup>5</sup> Ávila (2003)

<sup>6</sup>O presidente desta Comissão foi Gro Harlem Brundtland, ex-primeiro ministro norueguês, com um passado ligado às ciências e saúde pública, e nomeado por Perez de Cuellar, à data o Secretário-Geral da ONU.

Em 1988, o Programa Ambiental das Nações Unidas e a Organização Meteorológica Mundial, criaram o Painel Intergovernamental para as Alterações Climáticas “para preparar, baseado na informação científica disponível, avaliações sobre todos os aspetos das alterações climáticas e respetivos impactos, numa perspetiva de formular respostas estratégicas realistas e responsáveis.”

Em 1990, na Declaração Ministerial de Bergen sobre Desenvolvimento sustentável na região da CEE, os países que integravam a ONU realçaram: “os padrões insustentáveis de produção e consumo, particularmente nos países industrializados, são a raiz de muitos problemas ambientais, reduzem notavelmente as opções às gerações futuras por via da diminuição de recursos.”

Também em 1990, numa comunicação da Comissão ao Parlamento, foi lançado o Livro Verde sobre o ambiente urbano, “o primeiro passo em direção ao debate e à reflexão e uma tentativa de identificar possíveis linhas de ação” naquele capítulo.

Este Livro Verde foi uma das primeiras abordagens à política ambiental após a aprovação do Ato Único Europeu, em 1986. A publicação deste documento surgiu no contexto da alínea r) do artigo 130º do Tratado, tal como emendado no Ato Único Europeu, o qual aprovou “a ação da Comunidade para proteger o ambiente”, ao assumir que “resolver os problemas da cidade daria uma grande contribuição à resolução dos problemas globais mais pressionantes, nomeadamente o efeito de estufa e a chuva ácida.”

O Ato Único Europeu acrescentou à política ambiental comunitária o princípio da precaução, diferente do princípio da prevenção por exigir uma proteção num momento anterior. Já o Tratado da União Europeia introduziu o princípio da correção na origem.

O quarto Programa de Ação, que se iniciou em 1987 e terminou em 1992, centrou-se na relação entre os transportes e o ambiente, que considerou ser de natureza ainda mais abrangente que aquela que inicialmente se pensava.

Este facto, esta relação, também influenciou a política ambiental comunitária, já que, em 1992, num outro Comunicado da Comissão Europeia, foi enquadrado no quarto Programa de Ação, o Livro Verde sobre o impacto dos transportes no ambiente – uma estratégia comunitária para a “mobilidade sustentável”, em linha com as orientações do documento que o precedeu.

Também o relatório do Grupo Transport 2000 Plus identificou o transporte como o maior contribuinte para os problemas ambientais e energéticos, por ser um dos maiores consumidores de combustíveis fósseis.

E foi na Cimeira da Terra, em 1992, que os países comunitários se revelaram comprometidos com a política ambiental. Este evento, realizada no Rio de Janeiro, marcou o início da consciencialização global dos riscos que acarretam as alterações climáticas.<sup>7</sup>

Em junho de 1992, tal como foi recomendado pelo Livro Verde sobre o impacto dos transportes no ambiente, a Comissão Europeia apresentou ao Conselho uma proposta de Diretiva Comunitária, que introduziu um imposto sobre emissões de dióxido de carbono e energia,<sup>8</sup> seguindo a tendência mundialmente evidenciada.<sup>9</sup>

Entre 1993 e 2000 o quinto Programa de Ação sobre o ambiente, “Em direção à Sustentabilidade”, procurou direcionar-se para a implementação de políticas e estratégias diferentes das existentes, centralizando-se nos agentes e atividades que afetam os recursos naturais e causam estragos ambientais.

No decurso deste quinto Programa de Ação, em 1993, surgiu mais um Livro Verde sobre o ambiente, mais concretamente sobre a correção de estragos ambientais, marcando um ponto de viragem na abordagem da União sobre este tema.

Mundialmente, o Protocolo de Quioto, de 1997, formalizou legalmente o compromisso de alguns dos países mais industrializados (e mais poluidores) de sustentar as alterações climáticas.<sup>10</sup>

No seguimento do Protocolo de Quioto foi estabelecida uma meta de redução global de 8% das emissões de Gases de Efeito de Estufa para a Comunidade Europeia. Foi permitido que a Comunidade Europeia e os seus Estados membros cumprissem em conjunto os seus compromissos, sendo definidas, ao abrigo do compromisso comunitário de partilha de responsabilidades, metas diferenciadas para cada um dos Estados membros.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Djama e Martinez, 2006

<sup>8</sup> COM(92)226; OJ No C 196, 3.8.1992

<sup>9</sup> Ekins (1998)

<sup>10</sup> Djama e Martinez, 2006

<sup>11</sup> Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/2004

A assinatura do Tratado de Amesterdão, em 1997, fortaleceu, em grande medida, a posição do Parlamento no processo de codecisão com o Conselho, numa série de áreas que são reguladas pelo Direito comunitário, nomeadamente, as questões ambientais.

Só em 2000 surgiu um novo Livro Verde essencialmente sobre matérias ambientais, o “Livro Verde sobre transação de direitos de emissão de gases com efeito de estufa na União Europeia.” Este Livro Verde é predominantemente técnico, com vista a determinar a forma como deveriam ser efetuadas aquelas transações.

Em 2001, a Convenção de Estocolmo sobre Poluentes Orgânicos Persistentes (POP), no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, procurou sensibilizar e facilitar a erradicação de alguns dos mais perigosos produtos químicos. Ratificada por 179 países e pela União Europeia, elencou 12 pesticidas perigosos e produtos químicos industriais que podem comprovadamente causar a morte, danificar os sistemas imunitários e nervoso, causar cancro e problemas reprodutivos, e interferir no desenvolvimento infantil.

O Sexto Programa de Ação em matéria do ambiente da União Europeia, Ambiente 2010: o nosso futuro, a nossa escolha, vigorou no período compreendido entre 2002 e 2012 e centrou-se em: alterações climáticas, biodiversidade, ambiente e saúde, e recursos naturais e resíduos, que ainda hoje são as áreas temáticas. As medidas para estas preferências foram descritas em “estratégias temáticas” transversais, ao invés de atividades económicas ou poluentes, conforme aconteceu no passado. Este plano representou o começo de uma estreita ligação na aplicação de instrumentos jurídicos com instrumentos económicos na prossecução da política ambiental comunitária.

Na sequência do estabelecido nos Quinto e Sexto Programas de Ação, surgiu a Diretiva n.º 2004/35/CE de 21 de abril de 2004 relativa à responsabilidade ambiental em termos de prevenção e reparação de danos ambientais, que marcou o quadro da política ambiental comunitária.

O ano de 2007, confirmou a prossecução de uma política comunitária harmonizada na defesa do ambiente. Assumiu-se a via da regulamentação de carácter jurídico-económico, no Livro Verde sobre instrumentos de mercado para fins de política ambiental e de políticas conexas. Este documento, com um carácter bastante mais técnico que os primeiros, revelou uma lógica económica.

O Livro Verde da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões - Adaptação às alterações climáticas na Europa –



possibilidades de ação da União Europeia, instituiu, também em 2007, um paralelismo com algumas das medidas avançadas a nível internacional, com vista a compreender o impacto de alterações climáticas futuras e antecipar nocividades às populações. Nesse ano, no Conselho de Primavera, a União Europeia assumiu o compromisso de reduzir as emissões de gases de efeito de estufa em 20% até 2020.

Em 2010, o Livro Verde sobre a proteção das florestas e a informação florestal na UE: preparar as florestas para as alterações climáticas, surgiu na sequência do Livro Verde de 2007, tendo no entanto um âmbito mais restrito.

Foi em 2010 que, numa Comunicação da Comissão Europeia, foi estabelecida uma estratégia comunitária transversal para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo, designada por Europa 2020. A União Europeia instituiu, então, para implementar e acompanhar a referida estratégia, e na sequência da necessidade de aprofundamento da coordenação e da governação económica, o ciclo anual de coordenação das políticas económicas, denominado Semestre Europeu, centrado nos primeiros seis meses de cada ano.

Ainda em 2010, a OCDE manifestou o seu entendimento sobre o potencial dos tributos de natureza ambiental enquanto instrumento de uma política de crescimento económico sustentável, referindo que “as evidências revistas e o trabalho empírico sugerem que, a seguir aos impostos correntes sobre património imobiliário, (...) os tributos de natureza ambiental” são dos que menos distorção causam “em termos de redução do PIB per capita a longo prazo”.

Em 2013, em concertação com a estratégia Europa 2020, o Conselho e o Parlamento aprovaram o Sétimo Programa de Ação para vigorar até esse limite temporal, intitulado “Viver bem, dentro dos limites do nosso planeta”. Baseado em várias diligências estratégicas recentes, este documento definiu objetivos prioritários e sublinhou a necessidade de uma melhor aplicação da legislação ambiental comunitária, integrada e integradora.

Em dezembro de 2015, em Paris, chegou-se a um novo acordo global para combater os efeitos das mudanças climáticas e reduzir as emissões de gases de efeito estufa. O documento foi ratificado pelas 195 partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC) e pela União Europeia, durante a 21ª Conferência das Partes (COP21).

## 2. Enquadramento conceptual – a NCRF 26

A normalização contabilística desenvolveu-se no século XX, através das organizações de profissionais, nomeadamente o Accounting Standards Steering Committee (ASB), no Reino Unido, e o Financial Accounting Standards Board (FASB), nos Estados Unidos da América (EUA).

O International Accounting Standards Committee (IASC) surgiu na sequência da união de esforços de organismos profissionais oriundos da Alemanha, da Austrália, do Canadá, dos EUA, da França, da Irlanda, do Japão, do México, do Países baixos e do Reino Unido.

O avanço da normalização contabilística elevou o grau de comparabilidade e o conhecimento acerca dos critérios utilizados pelas empresas no registo contabilístico.

A harmonização contabilística internacional foi impulsionada no ano 2000 pela Estratégia de Lisboa, quando o Conselho Europeu decretou um processo formal, a adoção do normativo emitido pelo IASC (International Accounting Standards Board – IASB desde 2001).

Na sequência da Estratégia de Lisboa, o IASB e o FASB levaram a cabo reuniões conjuntas e o ano de 2005 consolidou um esforço de décadas em prol de harmonização contabilística internacional. No final desse ano, das quinhentas maiores empresas mundiais cotadas, 35% seguiram os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites nos EUA; 40% as normas do IASB. Em 2006, aproximadamente cem países requeriam, permitiam ou tinham uma política de convergência com as normas emitidas pelo IASB.

Para as Bolsas de Valores, 2005 foi também uma referência, com um terço da capitalização bolsista mundial correspondendo a mercados financeiros em que as normas emitidas pelo IASB eram exigidas ou permitidas..<sup>12</sup>

Estes factos apontam para a relevância da informação das Demonstrações Financeiras para os utilizadores dos mercados financeiros.

A regulamentação contabilística, com o objetivo de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da empresa:

- processa e regista toda a documentação relativa à entidade,

---

<sup>12</sup> Prada (2006)

- desenvolve juízos de valor e flexibilidade na ponderação da atividade,
- procura a prestação de informação financeira aos utilizadores da mesma,
- obedece ao normativo internacional<sup>13</sup>.

A utilidade do registo contabilístico e do consequente relato financeiro depende da qualidade com que proporciona informação financeira de suporte às decisões dos vários utilizadores. “Ainda que a teoria económica estabeleça que a assimetria da informação tenha sempre consequências privadas e sociais adversas, a procura de um relato financeiro de qualidade tem como objetivo mitigar essa mesma assimetria. (...) Neste contexto, assumimos como um relato financeiro de qualidade, aquele cujas características da informação seguem o estipulado na estrutura conceptual do SNC, ou seja: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.”<sup>14</sup>

Estas características estão assentes no registo ao justo valor dos vários elementos patrimoniais, enquadradas num quotidiano de “mercados globalizados, altamente voláteis e instáveis” em que as Demonstrações Financeiras “devem, em cada momento ou período, refletir a posição financeira da entidade e os resultados das suas operações, (...) independentemente do destinatário da informação.”<sup>15</sup>

Nada mais natural, portanto, e considerando a política comunitária ambiental, que a União Europeia também legislasse no sentido de impor um Relato Financeiro compreensível, fiável, relevante e comparável, no que às matérias ambientais diz respeito.

Mas o facto de as Normas do IASB terem sido adotadas na União, abandonando-se a via das Diretivas Comunitárias para regulamentar a Contabilidade e o Relato Financeiro, não deve ter facilitado a via da legislação de natureza contabilística.

Em 30 de maio de 2001 houve, apenas, uma Recomendação da Comissão Europeia.

Em Portugal, a Diretriz Contabilística (DC) 29, emanada pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) adotou a Recomendação e o SNC veio introduzir a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 26, que continua a consubstanciar o tratamento das matérias ambientais.

---

<sup>13</sup> Eberhartinger (1999)

<sup>14</sup> Lopes (2013)

<sup>15</sup> Lopes (2013)

## Reconhecimento e Mensuração

A NCRF 26 sobre matérias ambientais refere, nos parágrafos 12 a 16, que deve ser reconhecido um passivo de carácter ambiental quando ocorre uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais. Se esta obrigação for de quantia ou data incerta deve reconhecer-se uma provisão.

Nos casos em que a possibilidade de ocorrência destes danos ambientais seja menos que provável e que a estimativa não seja fiável, deve-se divulgar apenas um passivo contingente no Anexo, conforme parágrafo 17 da NCRF 26.

Os dispêndios de carácter ambiental do período ou de períodos anteriores devem ser reconhecidos como gastos do período. Estes gastos podem ser capitalizados desde que tenham como intuito reduzir ou evitar danos ambientais futuros e preencham as condições para reconhecimento como ativo, nomeadamente, que esses gastos prologuem a vida útil, aumentem a capacidade, melhorem a eficiência de ativos detidos pela entidade ou que sirvam para reduzir ou evitar a contaminação ambiental provocada por atividades futuras.

Na mensuração dos passivos ambientais, início no parágrafo 35 da NCRF 26, deve-se seleccionar a melhor estimativa possível, tendo em conta a tempestividade e probabilidade de ocorrência da obrigação.

A NCRF 26 elucida algumas considerações que se deve ter em conta na mensuração de passivos ambientais, nomeadamente, os dispêndios de reparação de danos ambientais, dispêndios com pessoal afeto às tarefas de restauro, obrigações após reparação de danos ambientais e dispêndios em novas tecnologias recomendadas por autoridades públicas.

Quando se tratam de restauros de locais e desmantelamento a longo prazo deve-se optar pela constituição de uma provisão que pode ser efetuada de forma gradual. A mensuração destes passivos ambientais de longo prazo pode ser feita pelo valor presente, ou seja, o valor do custo será descontado. Esta opção será mais correta se o valor temporal do dinheiro for materialmente relevante.

A Tabela 1 ilustra alguns exemplos práticos de reconhecimento e mensuração de dispêndios, passivos e ativos de carácter ambiental.

Exemplo	Reconhecimento	Mensuração
Compra de filtros para diminuir a poluição no valor de 250.000 €	<b>Ativo de carácter ambiental</b>	<b>43 Equipamentos Básicos – 250.000 €</b>
Auditoria a nível ambiental no valor de 20.000 €, obrigatória para o sector e válida para 2 anos.	<b>Passivo de carácter ambiental</b>	<b>622 Serviços Especializados – 10.000 €</b> <b>28 Diferimentos – 10.000 €</b>
Indemnização por contaminação de um terreno no valor de 100.000 €. É provável perder a ação em tribunal.	<b>Provisão de carácter ambiental</b>	<b>67 Provisões – 100.000 €</b>
Indemnização por contaminação de um terreno no valor de 100.000 €. Através de pareceres jurídicos entende-se que é muito pouco provável a entidade perder a ação em tribunal.	<b>Passivo Contingente</b>	<b>Apenas divulgação</b>
Multas por incumprimento de legislação de carácter ambiental	<b>Não são considerados dispêndios de carácter ambiental</b>	

**Tabela 1 - Exemplos práticos de reconhecimento de mensuração de dispêndios, passivos e ativos de carácter ambiental.**

## Apresentação e Divulgação

A NCRF 26, sobre matérias ambientais, define que estas devem ser divulgadas no relatório de gestão e no anexo, quando sejam materialmente relevantes para a avaliação da entidade.

Portanto, conforme o parágrafo 49 da NCRF 26, devem ser divulgadas, no relatório de gestão, as políticas e programas de proteção ambiental, o grau de implementação dos programas ambientais, melhorias ambientais alcançadas e, se possível, exibir indicadores de resultados obtidos relativos a matérias ambientais.

No anexo, tanto o modelo reduzido como o modelo geral indicam uma nota referente às matérias ambientais pelo que se forem materialmente relevantes deve ser divulgado o seguinte (parágrafo 50 da NCRF 26):

- Políticas contabilísticas;
- Critérios de mensuração;
- Eventuais incentivos públicos;
- Descriminação dos passivos e ativos de carácter ambiental;
- Quantias dos passivos ambientais, separando as quantias descontadas e não descontadas;

- Passivos contingentes de carácter ambiental.

A NCRF 26 esclarece os critérios genéricos que devem ser seguidos no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de dispêndios, passivos e ativos de carácter ambiental, permitindo, assim, que as entidades elaborem a contabilidade e os seus Relatórios e Contas de uma forma mais correta e comparável entre si. No entanto, dada a complexidade do tema, considera-se que a norma devia esclarecer melhor alguns temas como o reconhecimento das licenças de carbono e todos os movimentos que podem surgir, como por exemplo, na alienação das licenças.

### 3. A aplicação prática

#### A informação pré-existente

A escola é o local de excelência para a realização do processo de ensino e aprendizagem.

As instituições de ensino superior prosseguem o seu papel na educação inseridas num contexto sócio cultural que as impulsiona e condiciona. Se, por um lado, contribuem para a aculturação do meio social em que estão inseridas, por outro lado, sofrem interferências dos aspetos político-económicos do mesmo meio.

No Ensino Superior pode ter-se em consideração a Andragogia, uma abordagem de ensino “resultante de conclusões a que chegaram diversos pesquisadores e educadores, que procuraram entendê-la como a arte e a ciência destinada a compreender o processo de aprendizagem dos adultos.”<sup>16</sup>

É possível enquadrar este processo próprio nas diferentes abordagens evidenciadas pela literatura, nomeadamente na Abordagem Humanista, que atribui ao professor a função de facilitador de aprendizagem.

Considera-se que o professor deve estar voltado “para os aprendizes; (...) possuir conhecimentos específicos de sua área de atuação, relacionando teoria com prática; mostrar-se confiante e aberto a diferentes pontos de vista; ter disposição em ir além dos objetivos (...); criar uma atmosfera de relacionamento pessoal facilitadora (...)”<sup>17</sup> da aprendizagem.

Então, para compreender o fenómeno educativo, que é multidimensional, deve haver reflexão sobre os seus diferentes aspetos.<sup>18</sup>

Contextualizar a aprendizagem contribui para o ensino de uma forma geral, porque, a “partir do saber próprio do aluno, das informações que (...) já possui ancoradas na sua estrutura

---

<sup>16</sup> Santos (2003)

<sup>17</sup> Santos, (2003)

<sup>18</sup> Santos (2003)

cognitiva, é possível ajudá-lo a avançar no conhecimento,<sup>19</sup> para que seja capaz de aplicar em situações reais o que aprendeu no meio académico.

Nos pontos seguintes procuraremos, a partir do ponto de vista de um recém licenciado em Contabilidade e Finanças da ESCE, enquadrar a transmissão de conhecimento sobre matérias ambientais, no decurso das Unidades Curriculares em que é abordada: Relato Financeiro I, Relato Financeiro II e Simulação Empresarial.

## **Relato Financeiro I e Relato Financeiro II**

Nos últimos anos, houve um grande aumento da consciência ambiental da sociedade em geral, o que gerou, desde logo, alterações nos hábitos de consumo e, consequentemente, alterou, também, as opções dos gestores das empresas a nível ambiental. Hoje em dia, os consumidores privilegiam produtos que têm menor impacto ambiental e, naturalmente, os gestores são desafiados a tomarem medidas nesse sentido.

Tendo em conta o aumento da preocupação com as matérias ambientais, a aprendizagem desta temática é mais fácil de compreender pois, desde logo, os conceitos são usualmente utilizados na comunicação social e o esforço de aprendizagem é menor.

A NCRF 26, sobre as matérias ambientais, foi abordada tanto em Relato Financeiro I como em Relato Financeiro II.

Em Relato Financeiro I foi realizada uma primeira introdução à Norma onde foram apresentados o âmbito, o objetivo e os principais conceitos. Após esta introdução foi realizada uma explicação da norma ao nível do reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação. No final da matéria, foram apresentados alguns exemplos práticos.

Esta forma de transmissão do conhecimento utilizada em Relato Financeiro I, para a NCRF 26, com recurso à exposição teórica que precede algumas aplicações práticas, torna os exemplos práticos essenciais para entender a norma, pois a base teórica é insuficiente para perceber a aplicação da norma na prática. Nesta Unidade Curricular, a utilização de

---

<sup>19</sup> Laffin (2002)



exemplos estratégicos é essencial para que o aluno perceçione a norma de forma correta e consiga aplicá-la.

No entanto, considera-se que em relato financeiro I a abordagem prática poderia ter sido mais abrangente, através de mais exemplos e de alguns exercícios práticos.

Em Relato Financeiro II houve um contacto mais prático relativamente às matérias ambientais através de um trabalho de grupo. Este trabalho incidiu sobre a análise dos Relatórios e Contas de duas empresas portuguesas do mesmo setor, cotadas em bolsa. Relativamente às matérias ambientais, foram analisadas as divulgações efetuadas pelas empresas.

Nos relatórios estudados nesta UC foi facilmente perceptível se a NCRF 26 foi aplicada, através da divulgação da nota sobre matérias ambientais do anexo. As entidades que divulgaram, através do anexo, informação sobre as matérias ambientais fizeram-no de uma forma correta ilustrando os ativos, passivos e dispêndios de carácter ambiental. Algumas empresas apresentaram, também, no relatório de gestão alguma informação sobre o assunto.

As empresas que não divulgaram informação, por norma, consideraram que não era aplicável, sem justificar essa consideração.

No caso específico das empresas analisadas, verificou-se que uma das empresas divulgou, através do Anexo, informação sobre matérias ambientais e a outra empresa analisada não divulgou qualquer informação. A empresa que divulgou a informação sobre matérias ambientais apresentou, no Anexo, os ativos e as despesas de carácter ambiental. Pode-se então concluir que existem ainda empresas que não dão importância às matérias ambientais.

Apesar do escasso tempo e da vasta matéria lecionada em Relato Financeiro I e II, foram facultadas as bases teóricas em Relato Financeiro I e teve-se um primeiro contacto na análise do cumprimento da NCRF 26 através do trabalho de grupo em Relato Financeiro II.

## Simulação Empresarial

Na unidade curricular de Simulação Empresarial é proporcionada a oportunidade de gerir uma empresa, num mercado virtual, com início na constituição da empresa, passando por todas as operações das empresas quer a nível da atividade desenvolvida quer a nível contabilístico e fiscal.

A ênfase da avaliação é a elaboração da contabilidade da empresa de acordo com as normas contabilísticas e de relato financeiro e o cumprimento das obrigações fiscais.

Relativamente às matérias ambientais a unidade curricular proporciona, consoante o setor de atividade da empresa, situações reais que permitem o aprofundamento do tema por parte dos alunos. Por exemplo, uma empresa de produção inserida no setor do Barro vermelho, está sujeita a licenças de carbono, sendo que ao nível contabilístico, as licenças de carbono são consideradas como ativos intangíveis que são amortizados e sujeitos a teste de imparidade.

Quando existe necessidade de compra de licenças de carbono, porque a empresa polui mais que a quota atribuída, existe um incremento aos ativos intangíveis, o que terá impacto negativo nos resultados porque o valor das amortizações irá aumentar. No entanto, uma alinação poderá gerar uma mais valia se o valor de venda for superior ao valor de custo das licenças de carbono.

Deve-se também ter em atenção que no primeiro ano de atividade não são atribuídas licenças de carbono, sendo que estas apenas são atribuídas no ano seguinte ao de início da atividade.

No Relatório e Contas, mais concretamente numa nota do Anexo, deve ser divulgada esta informação, bem como, a constituição dos dispêndios, ativos e passivos de carácter ambiental. Outras informações gerais podem ser divulgadas no relatório de gestão.

A Simulação Empresarial é uma unidade curricular intensa e que permite uma experiência próxima da realidade empresarial, como é atestado pelo contacto com aspetos tão específicos como as matérias ambientais e que variam de setor para setor.

Em simulação empresarial, no final do exercício, elabora-se o anexo e, conseqüentemente, aplica-se a NCRF 26. Com base nos conhecimentos adquiridos anteriormente em relato financeiro I e II, o aluno terá de decidir se deve ou não divulgar informação sobre matérias ambientais.

Quando se aplica a norma surgem dúvidas, principalmente, derivadas das especificidades de cada setor e que fazem variar a mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação das matérias ambientais. No início sente-se algum vazio de conhecimento, mas ao longo da elaboração do anexo aprofunda-se o estudo e o sentimento final é de conhecimento adquirido de forma consistente.

A aplicação da NCRF 26 teve especial importância ao longo das três unidades curriculares enunciadas, sendo que faz todo o sentido o destaque dado à temática pela importância que esta reveste na nossa sociedade em termos de preservação do ambiente e porque a maioria das empresas aplica a norma e divulga informação tanto no relatório de gestão como no anexo.

## Conclusão

As Matérias Ambientais enquadram-se na política ambiental comunitária, que vem sendo consolidada há décadas. Extravassando a perspetiva jurídica e indo além da questão económica, a NCRF 26 resulta da aceitação de uma Recomendação da Comissão Europeia, e não da imposição das normas do IASB no seio da mesma.

No contexto da licenciatura em Contabilidade e Finanças da ESCE, a temática é abordada em três UC diferentes, e há uma abordagem em espiral no processo de ensino aprendizagem, que começa em Relato Financeiro I e culmina em Simulação Empresarial.

Os objetivos da Norma e respetivo enquadramento teórico parecem não ser de difícil compreensão, mas não se exclui a necessidade de resolução de exercícios práticos. É um conteúdo importante para alguns setores de atividade económica, tanto no cumprimento das obrigações da empresa, de que resultam movimentos contabilísticos, como na elaboração do Anexo.

Relativamente à divulgação, parece haver cumprimento dos requisitos, muito embora seja difícil ter certezas quanto à não aplicabilidade dos mesmos à realidade das empresas que relatam.

Na opinião dos autores, é uma matéria que deve continuar a ser abordada, e mesmo aprofundada, tanto para o aperfeiçoamento do processo de ensino aprendizagem, como para ponto de partida para estudos exploratórios.

## Referências bibliográficas

Aragão, Maria Alexandra de Sousa (2002), *Direito Comunitário do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina.

Battesini, Eugênio (2005), *Da Teoria Econômica à Prática Jurídica: origem, desenvolvimento e perspectivas dos instrumentos tributários de política ambiental*, Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul pp 125-142.

Buchanan, James M. (1999), *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*, MIT Press, Cambridge, Massachusetts, Londres.

Costa, Etã Sobral e Leal, Isabel Pereira (2006), Estratégias de coping em estudantes do Ensino Superior, *Análise Psicológica*, 2 (XXIV) pp 189-199.

Denniss, Richard (2003), *Tax and the environment*, 2003 AF Conference: Investing in Ourselves: Fair and Effective Taxation for an Enterprising Australia.

Laffin, Marcos (2002), *Ensino da contabilidade: componentes e desafios*, Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 13, p.9-20.

Matias, João Luís Nogueira e Belchior, Germana Parente Neiva (2007), *Direito, economia e meio ambiente: a função promocional da ordem jurídica e o incentivo a condutas ambientalmente desejadas*, <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/12266> NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará.

Mueller, C. (1996) *Economia e meio ambiente na perspectiva do mundo industrializado: uma avaliação da economia ambiental neoclássica*. Estudos Económicos, v. 26, nº 2, mai-ago, p.261-304.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26, <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/snc/normas/NCRF26.pdf>

Santos, Robertovatan (2003), *Jogos de empresas" aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de contabilidade"*, Revista contabilidade e finanças vol.14 no.31 São Paulo Jan./Apr. ISSN 1808-057X.

Richardson, R. (1999), *Pesquisa social: métodos e técnicas*, Atlas, São Paulo.

Soares, Domitília Diogo (2004), *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal – Um Estudo Exploratório*, Ed. Almedina, Coimbra.

Valadas, Sandra Cristina Andrade Teodósio dos Santos, Gonçalves, Fernando Ribeiro e Faísca, Luís Miguel Madeira (2011), *Perfis de aprendizagem de estudantes do ensino superior: Abordagens ao estudo, concepções de aprendizagem e preferências por diversos tipos de ensino*, *Análise Psicológica* vol. 29, no. 3, Lisboa.

[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eeip/pdf/ip008\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf) pág 106 Anexo 2 – Anexo Estatístico